

公的組織における統合報告の理論背景：正当性理論と制度理論を中心に

著者	丸山 洋三, 石原 俊彦
雑誌名	ビジネス&アカウンティングレビュー
号	27
ページ	69-88
発行年	2021-06-30
URL	http://hdl.handle.net/10236/00029757

公的組織における統合報告の理論背景

——正当性理論と制度理論を中心に——

丸 山 洋 三
石 原 俊 彦

要 旨

本稿では公的組織に適用可能な統合報告の理論背景について、多様なステークホルダーの視点にもとづく外部報告と、管理会計の変容を要因とする内部報告の両面からアプローチし、内外相互作用によって公的組織の経営改善がもたらされるプロセスの理論考察を企図する。先行研究による検討の結果、外部報告においては組織と社会との間に社会的契約があるとの概念に依拠する正当性理論¹⁾が強調される。内部報告においては管理会計の実務を形作る内部圧力と制約に焦点を当てる制度理論の枠組みが導出された。最後に制度理論の拡張概念と正当性理論との相補関係を明らかにし、構造化理論と制度理論との融合による組織ダイナミクスを整理した。

I 課 題 設 定

近年、企業報告の新潮流として統合報告書の開示が上場企業を中心に増加している。統合報告書<IR>は「統合思考に基づき組織の短、中、長期の価値創造能力に焦点を当て、そのフレームワークは公的組織及び非営利組織へも適用可能²⁾」とされる。本稿では公的組織に適用可能な、もしくは強調される統合報告の理論があるのではないかという問題意識の下、公的組織における統合報告の理論背景を研究する。

1 公的組織における理論研究の必要性

統合報告研究は、成立期から萌芽・生育期へと成長しつつあり、海外においては研究領域や分析視点・方法が拡充・深化しているとされる³⁾。今後は統合報告を利用して、国、都市、コミュニティが生み出す価値をナビゲートし、価値を大きく発展させる方法を提唱し、経済、環境、社会、投資家以外のステークホルダーに向けた公的視点の統合報告研究が期待されている⁴⁾。ただし、理論設定の最初のボタンのかけ違いによる統合概念の温度差から、開示すべき重要性概念の定義に影響し、開示実務の不統一を招くこと⁵⁾がないよ

う、まずは理論整理を行う必要があると考える。

2 統合報告研究の論点

公的組織に焦点をあてた統合報告の理論整理にあたり、古賀（2015）の国際統合報告における以下の3つの論点⁶⁾から研究アジェンダを絞り込む。

- ・ 論点1は、任意開示情報としての統合報告が投資者・株主に立つパースペクティブか、広くステークホルダーの視点に立つパースペクティブかという点である。
- ・ 論点2は、統合報告の機能的役立ちから、内部管理指向か外部報告指向かという点である。対内的には統合化したシステム設計とマネジメント・コントロールという内部管理のサイドからの研究が拡充化され、他方、対外的には統合報告の意思決定有用性や社会的効果に関する研究が展開されつつあるが、これらは相反する論点ではなく、両者をいかに「統合化」し、内部管理と外部報告の相互インターアクションによって経営に新たなイノベーションをもたらすかが「新たなチャレンジ」として提起されている。
- ・ 論点3は、統合報告が企業の開示メカニズムにどのような変革をもたらすか、既存の開示メカニズムに変化をもたらす漸進的なものなのか、あるいは信念、価値観、規範の変化をも包含するドラスティックなものかである。

これら論点を踏まえ、ステークホルダー・パースペクティブに立ち（論点1）、内部管理と外部報告の両面から検討し（論点2）、相互インターアクションによる公的組織の経営に変化をもたらす理論について研究する（論点3）。

3 公的組織における統合報告理論の課題設定

つぎに公的組織に焦点をあてた統合報告の理論研究を行う起点として、世界銀行（World Bank Group）の支援のもと、国際統合報告評議会（IIRC）と英国勅許公共財務会計協会（CIPFA）によって作成された入門ガイド「Integrated Thinking and Reporting: Focusing on Value Creation in the Public Sector」を参考に課題設定を行う。

World Bank Group（2016）は、「公共部門は、経済的、社会的、環境的に持続可能な方法で質の高いサービスを提供することを使命とする」⁷⁾と定義しており、公共部門がこれら使命をどのように達成し、継続していくのかを伝えることは、「公共のアカウンタビリティと透明性にとって重要な意味を持つ」と主張する⁸⁾。一方で、複雑な活動、多くの異なるステークホルダー、長期的な計画の必要性、資源の不足、創造する価値の幅広い定義から生じる課題があるにもかかわらず、従来の報告書は限られた情報しか伝えられておらず、「<IR>には、公的組織が直面する課題に対処するための支援を可能にする特性と効

果がある。それは、ステークホルダーの広範囲な関心、異なる種類の複数のインプットを考慮する能力、長期的な価値創造への焦点、非財務的価値の重要性を評価していることを包含する⁹⁾と公的組織固有の課題に対する統合報告の適用可能性を指摘する。

そこで本稿では、これら使命と課題から導出される公的組織における統合報告理論のリサーチクエスションとして、①経済的、社会的、環境的に持続可能な方法で質の高いサービスを提供することを使命とする公的組織が、その社会システムの中で、多くの異なるマルチ・ステークホルダーを対象に、非財務的価値の重要性を評価し、長期的な幅広い価値創造を説明するための前提理論があるのではないかと(RQ1)、②公的組織の内部で、それら非財務的価値を含む長期的な価値を創造するための理論はないかと(RQ2)、③これら外部志向の理論と長期的な価値創造のための理論との相互インターアクションによって、公的組織の経営に変化をもたらす理論整理ができるのではないかと(RQ3)の3点を検討する。

RQ1 に対しては、ステークホルダー・パースペクティブな外部志向の理論について検討する(Ⅱ章)。つぎに、RQ2の解明に向け、内部管理志向からの理論について検討する(Ⅲ章)。そしてRQ3に対して、内部管理と外部報告のインターアクションに向けた理論展開について検討し(Ⅳ章)、最後に総括を試みる(Ⅴ章)。

Ⅱ 外部志向の理論アプローチ

1 3つの視点による理論アプローチ

本節では、公的組織が社会システムの中で、多くの異なるマルチ・ステークホルダーを対象に、非財務的価値の重要性を評価し、長期的な幅広い価値創造を説明するための3つの視点から検討する。

(1) 非財務情報開示の視点

古賀(2012)は、財務情報と非財務情報との統合レポーティングにおいて、「理論の焦点は非財務情報にある」¹⁰⁾と指摘し、知的資産情報に着目する。An *et al.* (2011)も、情報化の時代に固定資産に代わって知的資本(IC)が最も重要なバリュードライバーになっていることから、「自主的なIC開示の重要性が高まっている」¹¹⁾とする。そして、エージェンシー理論、ステークホルダー理論、シグナリング理論及び正当性理論の4つの理論を挙げ、これら理論は相互に関連している¹²⁾とする。

(2) 将来志向(forward-looking information)の視点

これら4つの理論は、投資家への将来予測情報提供の視点からも説明される。Menicucci

et al. (2018) は、従来の年次財務報告書の遡及性は、将来の業績を予測する信頼できる根拠とはならないと、自主的な将来情報（forward-looking information (FLI)）の開示方法として統合報告（IR）の必要性を強調する¹³⁾。

(3) 社会との相互作用の視点

また、組織が活動する社会から影響を受け、組織が活動する社会に影響を与えることを前提とした相互作用の視点による「システム志向の理論」があり、正当性理論、ステークホルダー理論および制度理論（後述）が対応する¹⁴⁾。正当性理論およびステークホルダー理論は政治経済理論という広い理論体系から得られ、政治経済は Gray *et al.* (1996) によって「人間生活が行われる範囲内の社会的、政治的および経済的フレームワークである」¹⁵⁾と定義されるが、Deegan and Unerman (2006) は「政治経済を考慮することで、組織がどのような活動と情報開示を選択するかについて影響を与え、より広範な（社会的）問題を考えることができる」¹⁶⁾と説明する。

2 個別理論の検討

これら3つの視点から示唆された4つの理論（シグナリング理論、エージェンシー理論、正当性理論、ステークホルダー理論）を概説する。

(1) シグナリング理論

シグナリング理論は情報の非対称性の存在を前提とし、より多くの情報を持っている当事者が他の利害関係者にシグナルを送ることができれば、情報の非対称性は減少するべきであることが示唆されており、知的資本（IC）の基盤が強い企業にとって、ICの自主的開示は、他の基盤の弱い企業との差別化につながる可能性がある¹⁷⁾。シグナリング理論は、企業が自社の隠れた有利性を開示することによって企業イメージの向上、投資の促進、資本コストの削減等のベネフィットを得ようとする場合に有効な理論である¹⁸⁾。

(2) エージェンシー理論

エージェンシー理論は、「1人以上の人（プリンシパル）がエージェントにいくつかの意思決定権限を委任することを含む、いくつかのサービスを代わって実行する別の人（エージェント）に従事させる契約」¹⁹⁾と定義されたプリンシパル・エージェント関係を扱うもので、その対象は一般的には株主と経営者であり、これらプリンシパルとエージェントの両方が個々の効用を最大化しようとする結果、両者の間で対立が生じる可能性が高く（エージェンシー問題）、両者が完全に同じ利益を共有しない限り、回避できない可能性が

ある。知的資本（IC）は組織にとって重要なバリュー・ドライバーであり、その自主的開示はプリンシパルとエージェント間の情報の非対称性を減少させ、エージェンシー問題の解消やコスト削減につながると説明できる²⁰⁾。

(3) 正当性理論

正当性理論は「当該組織と組織が活動する社会との間に社会契約があるという概念に依拠」²¹⁾する。社会契約とは、組織が活動管理すべき方法について社会が抱く暗黙的で明示的な多数の期待を表すのに使われる概念である。ルソーらによる、自由で平等な個人が自らの自由や生命の保存を目的とした契約を相互に結ぶと想定することで権利と義務の関係を定式化し、個々人の自発的な政治参加を正当化する考え方において民主主義と原理的に結合するものと位置付けられる²²⁾。

正当性理論は、社会の期待に概ね合致する範囲で組織が活動を続けることを社会が許容することを前提とし、投資家の権利だけではなく広く公共の権利を考慮せねばならないことを重要視する²³⁾が、Lindblom（1994）は正当性の概念を、大きな社会システムの判断や合意にもとづくものや、普遍的なものでなければならないということを意味するものではなく、正当性の評価は個人レベルで行われ、会社の内部（従業員および株主／所有者）、または会社の外部（顧客、競争相手、コミュニティおよび一般公衆）といった様々なステークホルダーとの関係を形成するとし、それらを「公共関連（relevant publics）」と呼ぶ²⁴⁾。そして、Lindblom（1994）は企業が公共関連の期待に応えられない場合に発生する「正当性ギャップ」の存在を主張する。正当性ギャップの対処において、公共関連の要求や懸念を敏感に受け止め、その正当性に関する対立を抑制しなければならないが、これを怠ると、事業継続のコンセンサスが崩れる可能性がある。したがって、重大な正当性ギャップが存在すると認識した場合に正当化戦略に取り組むことになる。しかし、「公共関連が企業の成果、方法、目標を継続的に評価するという点で、正当性はダイナミックであり、正当性ギャップは、企業側の行動に変化がなくても変動する」²⁵⁾と動的な関係と捉えられる。

(4) ステークホルダー理論

ステークホルダー理論は社会の様々な利害関係者と組織との関係を扱う理論である。その主要な概念は、組織は組織が活動するより広い社会システムの一部であり、組織は戦略的な視点で様々なステークホルダーに対して積極的に説明責任を果たすべきであるとされる²⁶⁾。大きな社会システムの一部として組織を概念化する理論として正当性理論に類似するが、正当性理論が（社会契約に包まれた）総合的な社会の期待を論じる一方で、ステークホルダー理論は社会の特定グループを参照することでより洗練された解決を提供する²⁷⁾

と整理される。

3 公的組織における外部志向の理論考察

これら4つの理論は上述のとおり包括的な理論的枠組みとして捉えることも可能だが、公的組織における外部志向の理論を整理する上で相違点も指摘できる。4つの理論を比較すると図表1のとおりで、多くの異なるステークホルダーと関係性がある公的組織における外部報告の理論としては、社会システム志向の視点を持つ正当性理論とステークホルダー理論に重点が置かれ、さらに組織と社会との相互関係において有用や役割を果たすとされる正当性理論が強調されると結論づけられる。

図表1 4つの理論比較

理論	主な説明対象	情報の非対称性	社会への説明責任
エージェンシー理論	投資家	○	×
シグナリング理論	投資家	△	×
ステークホルダー理論	特定のステークホルダー	△	一方通行
正当性理論	様々なステークホルダー	△	双方向

出所：筆者作成

Ⅲ 内部管理志向からの理論検討

つぎに、組織内部で、それら非財務的価値を含む長期的な価値を創造するための理論整理について、内部管理志向、すなわち管理会計としての理論を検討する（RQ2）。

1 管理会計の変容要因

Johnson and Kaplan (1987) は「管理会計システム元来の目的は、期間財務諸表作成のために情報を提供するために原価を集録するという目的に変容されてしまった。」²⁸⁾ と、意思決定に有用でタイムリーな情報を提供する能力がないことを指摘し、管理会計の「レレバンス・ロスト」を主張した。Wickramasinghe *et al.* (2007) は技術的な発展だけでなく、その根底にある社会経済的な要因の理解と、社会経済システムと整合させるフレームワークが必要であると主張し、3つの異なる見解から管理会計を位置付けた。①技術的見解は、管理会計は一連の計算方式であり、組織情報システム全体の管理機能またはサブシステムとして、意思決定や統制を支援することにある。②解釈主義の見解は、管理会計を「実践」による活用方法と組織の活用結果と捉える。そして、管理会計の技術的な理論と実践との間にはギャップが存在するが、ギャップ自体に関心を持つよりも、実際に起こっているこ

とを通して研究し、解釈することに重点を置く。③批判的な社会経済的見解は、組織と社会経済的文脈の間の相互作用に関連して管理会計を批判的に評価する²⁹⁾。Wickramasinghe *et al.* (2007) はこれら3つの見解を目的、焦点、方向性、理論的基盤をもとに比較し、社会学的パラダイムの下で分析と議論がおこなわれる管理会計の変容が新しい技術と経営哲学をもたらすと主張する³⁰⁾。Katsikas (2017) も、解釈的アプローチは管理会計の変容を、組織的・文化的・社会的な実社会の文脈における変容と位置づけ、「制度理論の視点を導入することで、管理会計の変容や統合報告という特定の状況で経験された変容を説明し解釈する新たな理論的枠組みを構築することが可能になる」と主張する³¹⁾。

2 管理会計の変容における制度理論の展開

管理会計の静的で機能的であるという従来の視点に対し、社会的に構築されたダイナミックで制度としてのオルタナティブな視点から制度理論は生まれた³²⁾。制度とは Scott (1995) によって、「社会的行動に対して安定性と意味を与える、認知的、規範的、および規制的な、構造と活動から成り立ち、様々な担体（文化、構造、および慣習）によって伝達され、支配の及ぶ範囲の多重レベルにおいて作用する」と包括的に定義される³⁴⁾。また、制度主義の核となる考え方は「制度、習慣、規則、そしてそれらの進化に関わるもの」³³⁾とされる。そして制度理論は「単に1つの理論ではなく、組織化された人間行動について広範で多様な見方を提供するもの」³⁴⁾とされる。

管理会計の変容を理解する多様なタイプの制度理論について、Scapens (2006) は、①新制度派経済学 (NIE)、②新制度派社会学 (NIS)、③旧制度派経済学 (OIE) が使用されているとする³⁵⁾。これらは、いずれも人間の行為は過去の社会的相互作用の産物である社会構造によって、何らかの形で制限されるという共通認識が存在し、組織全体の変容に関する複数のレベルでの分析を示す文献研究へと進歩してきた³⁶⁾。そこで、Scott (1995) が制度学派における論争点の考察に用いた3つの論争軸³⁷⁾である、制度要素の「強調点の差異」、「担体の差異」、「分析レベルの差異」を参考に、これら3タイプの制度理論を整理する。

(1) 新制度派経済学 (NIE)：規則的支柱・社会構造担体・ミクロの視点

新制度派経済学 (NIE) は、旧制度派経済学と区別するために意図された名称だが、伝統的な経済学のアプローチを拡張し、経済合理性と市場の前提を組織のガバナンスに適用する理論とされ、合理的な経済的アプローチが採用されている³⁸⁾。Scott (1995) は、NIE は組織レベルまたは下位組織レベルで作用している規制のプロセスに焦点を置き、統治を行使するために設立された構造的担体を強調している³⁹⁾と整理する。Scapens (2006) は、

NIE が焦点をあてる経済的要因に限界があることを指摘し、自己利益を常に最大化する個の視点は、広い社会的・倫理的問題をほとんど考慮していないことが課題であるとし、だからこそ新制度派社会学（NIS）が有用であると主張する⁴⁰⁾。

(2) 新制度派社会学（NIS）：認知的支柱・文化的担体・マクロの視点

新制度派社会学（NIS）は、ある分野の組織が類似する理由や、組織を形成する圧力やプロセスは何かという課題を起点とする⁴¹⁾。Meyer and Rowan (1977) は「制度化とは、社会的なプロセス、義務、または現実が、社会的な思考や行動の中でルールのような地位を占めるようになるプロセスを含む⁴²⁾」と定義し、例えば医師の社会的地位は、病気をコントロールするための高度に制度化されたルール（規範性と認知性の両方）であり、特定の行動、関係性、期待からなる社会的役割であると主張する。そして米国における学校、病院、福祉団体などの組織が存続する能力は制度的環境に適合していることに依存しており、「社会的に正当化された合理化された要素を形式的な構造に組み込む組織は、その正当性を最大化し、資源と生存能力を高める。」という命題を示した。そしてこの命題は、「組織が制度化されたルールに対応することで、組織の長期的な存続の可能性が高まる」と主張する⁴³⁾。

また、DiMaggio and Powell (1983) は、組織分野において組織形態の同質性が認められる理由として同型化 (isomorphic) を挙げ、政治的影響力と正当性に起因する強制的な同型性、専門化に関連付けられた規範的な同型性、不確実性への応答に起因する模倣的な同型性の3つの同型プロセスに識別されると主張する⁴⁴⁾。

これら NIS の論点は、認知的要素の強調とマクロ的レベルへの注目との組み合わせによって導かれ、文化的担体として広く受け入れられている信念や専門職業的規範を強調すると整理される⁴⁵⁾。

(3) 旧制度派経済学（OIE）：認知的支柱・慣習担体・ミクロの視点

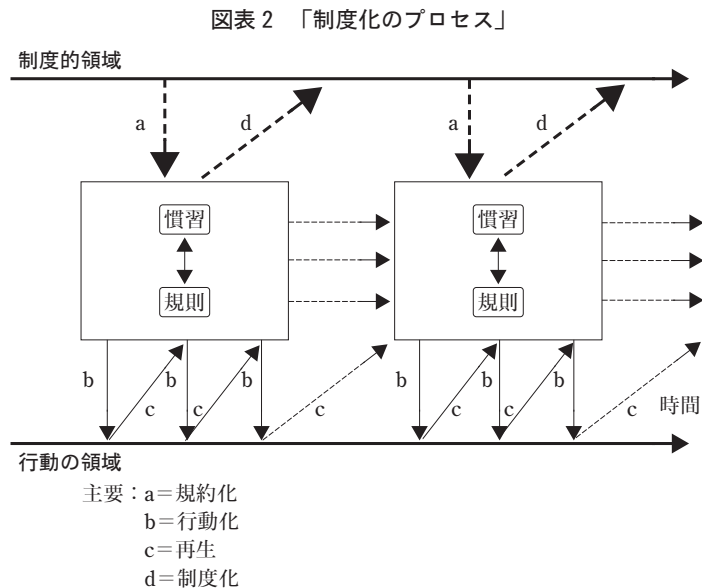
初期の旧制度派経済学（OIE）は、19世紀末から20世紀初頭にかけて伝統的経済学モデルの非現実的な仮定への批判から生まれた⁴⁶⁾。経済学を連続的な静的平衡ではなく幾重に積み重なった因果関係に依拠する社会的提供プロセスと捉え⁴⁷⁾、変化の重要性を強調する考え方である⁴⁸⁾が、首尾一貫した理論的枠組みを欠くとの当時批判から経済理論に真のインパクトを与えることはなかったとされる⁴⁹⁾。

しかし1990年代以降、OIE は限界があったとしても重要な理論的問題に取り組んでいた⁵⁰⁾と見直され、さらに Scapens らは新古典派経済学の核心的前提の否定から始まる代替的な制度経済学のアプローチとして OIE に焦点を当てた。そして本流の経済学の理論的理

想に適合しない慣行を「ギャップ」として却下せず、実務の性質を観察し、管理会計の実践を慣習が組織の行動に一貫性と意味を与えるように進化させる制度的プロセスの結果であるとした⁵¹⁾。

OIE の概念について Hodgson (1998) は、「慣習」を中心に据えていることを指摘し、慣習が人々の認知能力の一部を形成し、認知的枠組みが制度的構造の中で学習され模倣される。そして個人はそのような認知習慣の獲得に依存しており、理性、コミュニケーション、選択、行動は認知習慣の獲得によって可能となる⁵²⁾と論じている。すなはち、Scott の分類法に基づけば、ミクロ的レベルに注目した認知的支柱と慣習（ルーチン）担体を強調する論点として整理されると考察する。

この OIE に基づき Burns and Scapens によって導出されたフレームワークが The Burns and Scapens framework である。(図表 2)



出所) Burns, J. and Scapens, R. W. (2000), "Conceptualizing management accounting change: an institutional framework", *Management accounting research*, Vol. 11, No. 1, p. 9, Figure 1.

このフレームワークでは、下部に個々の組織における人々が時間をかけて行う「行動」があり、上部にはその行動を条件付ける考え方の基礎前提としての「制度」がある。また、「規則」と「慣習」が行動と制度を結びつける。そして規則とは物事が行われるべき形式的に認識された方法であり、慣習とは物事が実際に行われている方法である⁵³⁾。これら規則と慣習は、直線的な関係ではなく、繰り返して用いられる相互関係にあり⁵⁴⁾、組織における人々の意識が反映される。さらに継続的な時間の中で、行動は慣習に従うが、一方で

規則や慣習に変化をもたらす可能性がある。さらに、時間の経過とともにアクターが行動を繰り返すことで、規則や慣習は比較的迅速に変更される可能性があるが、制度は抽象化されており、日々の活動の変化と比べてその変化は遅い傾向にある⁵⁵⁾。このモデルは、管理会計が制度化され、組織プロセスの安定性に貢献し、組織のノウハウの担い手として機能する可能性があると結論付ける。そして組織の規則や慣習としての管理会計システムや実践は、組織の構造化された性質と、組織メンバーの日々の行動や思考との間に存在しており、管理会計の変容は、概念的にも実務的にも複雑なプロセスであると主張する⁵⁶⁾。

3 内部管理志向の理論考察

内部管理志向の理論考察において、解釈的アプローチによって制度理論が導出されたが、社会的・倫理的考察の限界が指摘される新制度派経済学（NIE）は適合し難いと考察する。対して新制度派社会学（NIS）は、マクロなレベルにおいて文化的担体を強調し、旧制度派経済学（OIE）はミクロなレベルにおいて慣習（routines）担体を強調するが、ともに「認知的支柱」から意味づけをする点において関連性があり、社会的・行動的な考察において理論適合性がある。

IV 外部報告と内部管理との相互作用の理論検討

つぎに、これまで導出された外部志向で公共とのダイナミックな関係性を持つ正当性理論と、内部志向の長期的な価値創造のための制度理論による相互インターアクションによって、公的組織の経営に新たな変化をもたらす理論を検討する（RQ3）。

1 正当性理論と制度理論の相補関係

正当性について Scott (1995) は、制度理論の視点から、文化的整合性、規範的支持、関連する規則や法規との調和などを反映する 1 つの条件と位置づける。そして、制度の初期的な発達段階において、参加者間で共有された意味を呼び起こす、行動の繰り返しパターンとして発達するが、この段階での正当化は、より広い認知的な枠、規範、規則などにそれを結びつけることに係わる⁵⁷⁾。

反対に正当性理論の補完的な視点として制度理論は説明される。Deegan *et al.* (2006) は、組織がどのように理解し、変化する社会的および制度的压力および期待に答えるかを理解する上で、制度理論がステークホルダー理論および正当性理論の両方に、補完的な視点を提供すると指摘する。さらに、組織が社会的、文化的価値とその慣行や特性の認識を一致させようとするメカニズムにおいて、制度理論が制度化の方法を提供し、このメカニ

ズムにはステークホルダー理論と正当性理論によって提示されたメカニズムが含まれ、より広範囲の正当化メカニズムも含まれる可能性がある。よって、これら3つの理論的見解が競合よりも相補う（complementary）関係として見なされるべき理由である⁵⁸⁾と主張する。

しかし、外部志向でダイナミックな性質を持つ正当化理論と内部管理志向の制度理論が相補の関係にあるということだけをもって、相互インターアクションによって経営に新たな変化をもたらすことを理論的に説明することには限界があろう。そこで制度化プロセスの拡張概念によって更に検討を進める。

2 社会学にもとづく制度化プロセスの拡張概念

制度化の概念について Dillard *et al.* (2004) は、変化が起こる制度化のプロセスや制度形成における社会政治的文脈の理論化が不足していると指摘し、制度論の基盤となる社会学全体に基づく枠組みを提示した。具体的には制度論に、ウェーバーの社会学を取り入れ、ギデنزの構造化理論を組み込んだフレームワークを開発した。このフレームワークは、社会経済的・政治的な文脈をより描き出し、組織の特徴およびプロセスの制定、浸透、変化のダイナミクスをより直接的に扱う⁵⁹⁾と主張する。

(1) ウェーバーの社会学

会計研究において Colignon and Covaeski (1991) は、ウェーバーの著作から、組織や社会と会計の関係を位置づける3つの分析的なレイヤーが示唆されると論じている。それは、①社会の制度的特徴、②制度基盤に適用される形式的な合理性（会計上の数字といった中立的な合理性）と実質的な合理性（社会集団の価値観やそれを促進する制度）間の緊張から生じる歴史的ダイナミクス、③組織と会計慣行間の緊張であり、会計の実質的な合理性と組織運営の合理性は社会史的文脈においてのみ合理的である⁶⁰⁾とする。

Dillard *et al.* (2004) も、制度化プロセスの理論的文脈を展開する上で、ウェーバーの社会学に基づいた3つの緊張の軸（Axes of tension）として、主観と客観の表象、実質と形式の合理性、組織的支配と社会的アクターの抵抗としての権力の中で制度的慣行が発展し、変化を動機づけるエネルギーを生成できるとする。そしてこれら構成要素は、正当化、意味化、支配の構造として表現できると主張する⁶¹⁾。

(2) ギデنزの構造化理論

構造化理論はギデنزが提起した社会理論である。ギデنزは、「構造の二重性（the duality of structure）」という概念として、社会構造が人びとの行為能力によって組成される

だけでなく、同時に社会構造の組成の媒体である相互行為であると説明する⁶²⁾。構造の二重性は相互行為の生産において中心的理念であり、参加者が互いの言動の意味を理解するための解釈図式というかたちの相互知識に依拠する。そして図表3のとおり、相互行為と構造の媒介を「様相性」と呼び、相互行為における意味の疎通において、参加者がそれぞれの参加者の言動の意味を理解するための手段となる「解釈図式」の使用を必要とする。また、便益は支配秩序から引きだされるだけでなく、同時に支配秩序を再生産する。さらに、相互行為の道徳的組成は、正当的秩序から引きだされる規範の適用を必然的にともなうが、規範の適用によって、正当的秩序を組成し直すこととなる。

図表3 「構造の二重性」

相互行為 (様相性)	↑	コミュニケーション	権力	道徳性
構造	↓	解釈図式	便益	規範
		意味作用	支配	正当化

出所) Giddens, A. (1993). *New rules of sociological method: A positive critique of interpretative sociologies Scnd Edition*. Stanford University Press. 松尾精文・藤井達也・小幡正敏訳『社会学の新しい方法規準（第二版）—理解社会学の共感的批判—』而立書房、2000年、214頁

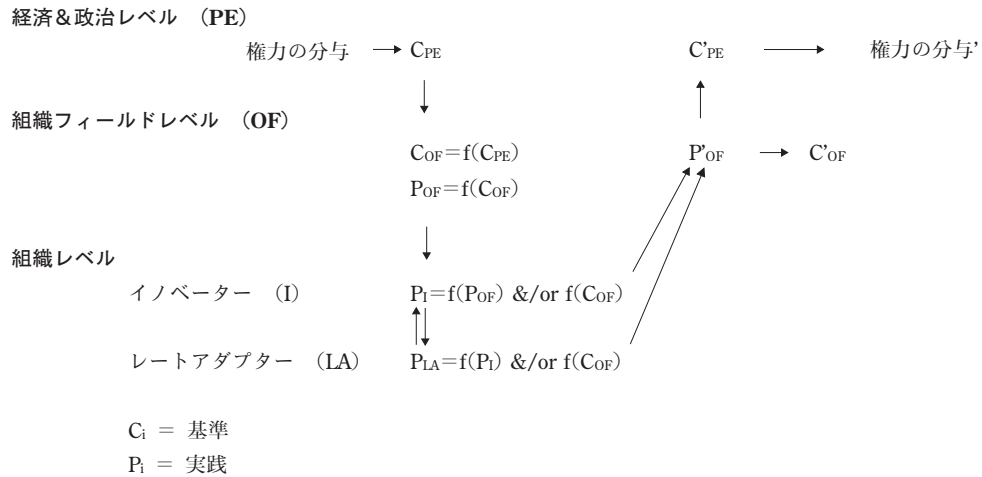
制度理論に構造化理論を取り入れる意味について、Barley and Tolbert (1997) は構造化理論が、制度論者からは軽視されてきた制度が再生産され変更されるダイナミクスに焦点を当てている点を挙げ、構造化理論と制度理論は補完的な洞察を提供する表裏一体の関係にあると主張する⁶³⁾。

(3) 社会学にもとづく制度理論の拡張概念 (The Dillard model)

Dillard *et al.* (2004) は、これら社会学に基づく理論は、組織が機能する文脈を構成する社会的、政治的、経済的側面を考慮することを可能とし、社会的文脈が説明され、社会秩序の様々なレベルを通じて社会的行動に結びつけられることで、意味のある変化が動機づけられ、よりよく理解される可能性が高い⁶⁴⁾と主張する。そして制度理論の考え方を拡張して、制度化プロセスに関連したダイナミクスをマクロからミクロまでマルチなレベルで表現する The Dillard model (図4) を提示した。

Dillard モデルは、組織フィールド (Organizational Field: OF) を通して組織的なレベル (Organizational Level) と政治的&経済的レベル (Economic & Political Level: PE) を階層的につなぐことで制度化プロセスを主張する。PE のレベルは会計基準、法律および規則のような政治的に発展した象徴的な規準 (CPE) によって影響される規範と慣行を提供する。これら一般的な規範や慣行は、OF のレベル (例えば、業界、専門家団体) へと受け継がれていくが、規範は OF 行為者の期待によって異なる形に転換される。これら期

図表 4 制度関係のダイナミクス



出所) Dillard, J. F., Rigsby, J. T. and Goodman, C. (2004), "The making and remaking of organization context", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 17, No. 4, pp. 512, Figure 1.

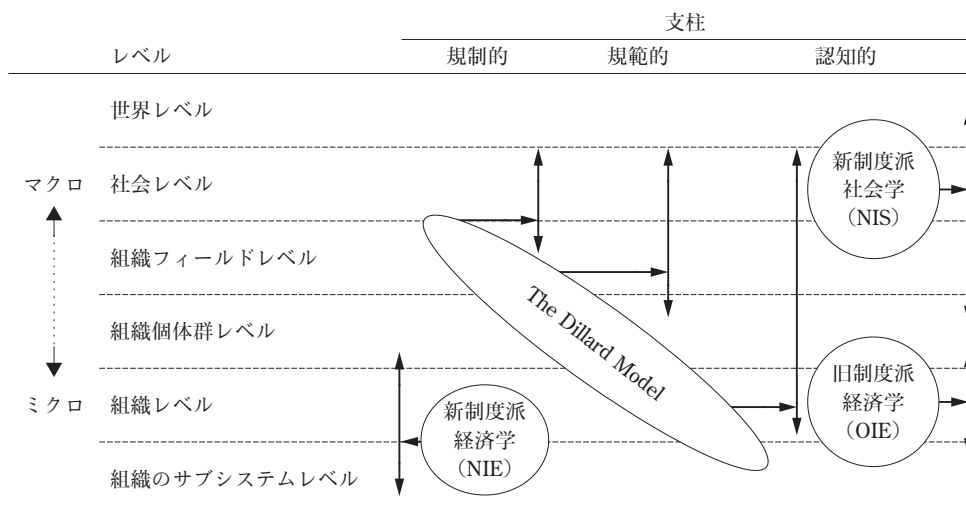
待は、CPE の機能である特定の組織フィールドの基準 (organizational field criteria: COF) を提供する。COF は OF のレベルで行為のための正当性を提供するが、CPE は COF の正当性を提供する。OF のレベル内では、COF の機能である特定の実践 (practice としての POF) がある。組織レベルでは、個別組織はイノベーター (I) またはレートアダプター (LA) のいずれかで、イノベーターは新しい慣行 (PI) を有し、レートアダプターによって採用される (PLA)。PLA における正当性は OF と PI に由来する。さらに、制度化プロセスの二重性と繰り返し利用される側面はカスケードを逆転させ、それらが横方向や上向きに動くと同時に、新しい革新的な実践が補強、修正、除去される。これによって組織フィールドの正当な実践 (POF) および規準 (COF) を変更する。正当に受け入れられた慣行 (P'OF) と基準 (C'OF) の組織フィールドレベルでの変更は、新しい文脈的な環境を提供する可能性がある。

Wickramasinghe *et al.* (2007) は、管理会計システムは経済的合理性のみによって正当化はできず、管理会計の実践が制度化 (あるいは脱制度化・再制度化) の社会的・政治的プロセスを経て制度化されるとする。そして制度化プロセスは、新しい慣行がなぜ発展するのかを理解するための枠組みになり得るが、経験的な事例は複雑で可変的であることを示す Dillard のモデル (The Dillard model) は、組織分野 (OF) を通した組織のレベルと政治・経済的 (PE) レベルを階層的に連結し、組織におけるダイナミクスと複雑さを捕捉することができる⁶⁵⁾と評価する。

この The Dillard model の範囲を Scott (1995) の制度的支柱と分析レベルによって図表

5に示すと、マクロからミクロのレベルにおいて認知的、規範的、規制的、規制的の支柱が関係し合う複雑性を説明することができると考察する。

図表 5 制度的支柱（要素）と分析レベル：学派・モデルの説明



出所：Scott, W. R. (1995), *Institutions and organizations: Foundations for organizational science*, Sage Publications inc. 河野昭三・板橋慶明訳『制度と組織』税務経理協会, 1998年。95頁 図表 3-1 を参考に筆者作成

3 外部報告と内部管理との相互作用の理論考察

外部志向でダイナミックな性質を持つ正当化理論と、内部管理志向の制度理論が相補的關係にあることは、多数のアクター間における動的なコミュニケーションの視点が強調されるものであり、統合報告の内部及び外部に対する報告やコミュニケーションといった相互行為の重要性を説明できるものと考察する。つぎに、相互行為における意味の疎通において、ギデンズの構造化理論における参加者間の言動の意味を理解する手段としての「解釈図式」の位置付けは、価値創造を目指す新たなコミュニケーションツールとしての統合報告と符合するのではないかと考察する。そこで、構造化理論と制度理論を取り込み、ウェーバーの社会学に基づく緊張関係のなかで制度的慣行が発展し、変化を動機づけるエネルギーを生成するモデルとして開発された Dillard モデルによって相互行為のインターアクションを理論的に説明することが可能であると考察する。

V ま と め

本稿では、公的組織において強調される適用可能な統合報告の理論背景について検討した。ステークホルダー視点にもとづく外部報告については、社会的契約の下で、様々なス

テークホルダーに対して説明責任を果たし、正当性を獲得すると定義される正当性理論が強調され、社会の期待に応じて組織が変化していくことを示す理論としても展開が可能と整理された。つぎに、内部管理志向の理論検討においては、組織社会学アプローチにもとづく解釈的フレームワークとして制度理論が強調された。その中で、新制度派社会学（NIS）はマクロなレベルにおいて文化的担体を、旧制度派経済学（OIE）はミクロなレベルにおいて慣習担体を強調し、ともに認知的支柱から意味づけをする点において関連性があることから、管理会計の変容を広いレベルで理解する理論として整理される。

これら内外相互作用によって、公的組織の経営改善がもたらされるプロセスについては、正当性理論と制度理論の相補関係を示した。さらに、ウェーバーの社会学とギデنزの構造化理論を取り込んだ制度化プロセスの拡張概念である Dillard モデルによって、相互インターアクションの説明が可能になると整理される。これは統合報告を媒介として、統合思考が組織で定着・修正を繰り返していくプロセスとして説明できる可能性があると考えられる。

しかし、これら理論の実証において、公的組織における統合報告の実践事例は少ない点が課題である。複数のこれら論点を踏まえた事例研究が必要であり、今後の研究テーマとしていきたい。

注

- 1) legitimacy の訳を「正統性」とする場合が政治学や社会学を中心に見られるが、「正統」は「その時代やその社会で最も標準的とされる思想や立場」を意味する（明鏡国語辞典 第二版）。本稿では、legitimacy の ‘ability to be defended with logic or justification’（オックスフォード新英英辞典 第2版）を表すものとして「正当性」の訳を用いる。「正当」は「法規・道理などにならなっていて、正しいこと」（明鏡国語辞典 第二版）を意味し、組織の動的な会計活動を包含するものとして解釈できる。
- 2) IIRC (2021) Integrated Reporting Framework, p. 6.
- 3) 古賀智敏「統合報告研究の課題・方法の評価と今後の研究アジェンダ」『会計』第188巻第5号、2015年11月、515-516頁。
- 4) Dumay, J., Bernardi, C., Guthrie, J. and Demartini, P. (2016), “Integrated reporting: A structured literature review”, *In Accounting Forum* Vol. 40, No. 3, p. 179.
- 5) 越智信仁『持続可能性とイノベーションの統合報告：非財務情報開示のダイナミクスと信頼性』日本評論社、2015年、102頁。
- 6) 古賀智敏「前掲稿」2015年11月、519-526頁。
- 7) World Bank Group (2016), Integrated Thinking and Reporting, p. 12.
- 8) *Ibid.*, p. 12.
- 9) *Ibid.*, p. 12.
- 10) 古賀智敏「非財務情報開示の理論的枠組み：シグナリング理論と正当性理論の相互関係とそ

- の適用』『會計』第182巻第1号, 2012年7月, 1-2頁
- 11) An, Y., Davey, H. and Eggleton, I. R. (2011), "Towards a comprehensive theoretical framework for voluntary IC disclosure", *Journal of Intellectual Capital*, Vol. 12, No. 4, p. 572.
 - 12) *Ibid.*, pp. 581-582.
 - 13) Menicucci, E. and Paolucci, G. (2018), "Forward-looking information in integrated reporting: A theoretical framework", *African Journal of Business Management*, Vol. 12, No. 18, p. 559.
 - 14) Deegan, C. and Unerman, J. (2006), *Financial accounting theory. European edition*, McGraw-Hill, pp. 268-269.
 - 15) Gray, R., Owen, D. and Adams, C. (1996), *Accounting & accountability: changes and challenges in corporate social and environmental reporting*, Prentice Hall. 山下達人監訳『会計とアカウントビリティ—企業社会環境報告の変化と挑戦—』白桃書房, 2003年, 70頁
 - 16) Deegan, C. and Unerman, J. (2006), *op. cit.*, pp. 268-269.
 - 17) An, Y., Davey, H. and Eggleton, I. R. (2011), *op. cit.*, p. 576.
 - 18) 古賀智敏「非財務情報開示の理論的枠組み：シグナリング理論と正当性理論の相互関係とその適用』『會計』第182巻第1号, 2012年7月, 2-4頁
 - 19) Jensen, M. C. and Meckling, W. H. (1976), "Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure", *Journal of financial economics*, Vol. 3, No. 4, p. 308
 - 20) An, Y., Davey, H. and Eggleton, I. R. (2011), *op. cit.*, p. 573.
 - 21) Deegan, C. and Unerman, J. (2006), *op. cit.*, pp. 271-272.
 - 22) 関谷昇.『近代社会契約説の原理—ホッブス, ロック, ルソー像の統一的再構成.』東京大学出版会, 2003年, 1-2頁。
 - 23) Deegan, C. and Unerman, J. (2006), *op. cit.*, pp. 271-272.
 - 24) Lindblom, C. K. (1994), "The implications of organizational legitimacy for corporate social performance and disclosure", *Critical Perspectives on Accounting Conference, New York*, in: Gray, R., Bebbington, J. and Gray, S. (eds.) *Social and environmental accounting Volume 1: Laying foundations*, *Sage library in accounting and finance*, p. 52.
 - 25) *Ibid.*, p. 52.
 - 26) An, Y., Davey, H. and Eggleton, I. R. (2011), *op. cit.*, p. 575.
 - 27) Deegan, C. and Unerman, J. (2006), *op. cit.*, p. 295.
 - 28) Johnson, H. T., & Kaplan, R. S. (1991), *Relevance lost: the rise and fall of management accounting*. Harvard Business Press. 鳥居宏史訳『レレバンス・ロスト—管理会計の盛衰—』白桃書房, 1992年, 233頁。
 - 29) Wickramasinghe, D. and Alawattage, C. (2007), *Management accounting change: approaches and perspectives*. Routledge, pp. 4-11.
 - 30) *Ibid.*, p. 9.
 - 31) Katsikas, E., Rossi, F. M. and Orelli, R. L. (2017), *Towards integrated reporting: Accounting change in the public sector*, Springer. 石原俊彦訳『公共部門の統合報告と管理会計の変容—旧制度派経済学と新制度派社会学—』関西学院大学出版会, 2021年, 65頁。
 - 32) Wickramasinghe, D. and Alawattage, C. (2007), *op. cit.*, p. 411.

- 33) Scott, W. R. (1995), *Institutions and organizations: Foundations for organizational science*, Sage Publications inc. 河野昭三・板橋慶明訳『制度と組織』税務経理協会, 1998年, 53-54頁。
- 34) Katsikas, E., Rossi, F. M. and Orelli, R. L. (2017), *op. cit.*, 46頁。
- 35) Scapens, R. W. (2006), "Understanding management accounting practices: A personal journey", *The British Accounting Review*, Vol. 38, No. 1, p. 11.
- 36) Katsikas, E., Rossi, F. M. and Orelli, R. L. (2017), *op. cit.*, 46-47頁。
- 37) Scott, W. R. (1995) は、制度学派を①強調要素, ②担体, ③分析レベルを掛け合わせた分類によって整理することが可能であると主張する。すなわち, ①制度を組成し支える制度的諸要素として, 規制的 (regulative), 規範的 (normative), 認知的 (cognitive) 支柱のどれを強調するかで, 根源的な理論上の断層線 (fault lines) を確認できるとした。また, ②制度はその働きを媒介しうる担体 (carriers) によって制度が注目される理由を説明できるとして, 文化 (cultures), 社会構造 (social structures), ルーチン (routines) という3区分を提示した。さらに, ③制度は異なるレベルで作用するとし, 社会分析者によって広く利用される6レベル (世界システム (world system), 社会・組織フィールド (societal), 組織個体群 (organizational population), 個別組織 (organization), 組織下位システム (organizational subsystem)) に分類する。なお, Scott (1995) では旧制度派経済学 (OIE) を個別分析の対象としていない。
- 38) Scapens, R. W. (2006), "Understanding management accounting practices: A personal journey", *The British Accounting Review*, Vol. 38, No. 1, pp. 11-12.
- 39) Scott, W. R. (1995), *op. cit.*, 87頁, 96頁。
- 40) Scapens, R. W. (2006), *op. cit.*, p. 12.
- 41) *Ibid.*, p. 12.
- 42) Meyer, J. W. and Rowan, B. (1977), "Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony", in: Meyer, J. W. and Scott, W. R. (eds.) (1992), *Organizational environments: Ritual and rationality*, SAGE Publications, Incorporated, p. 22.
- 43) *Ibid.*, p. 34.
- 44) DiMaggio, P. J. and Powell, W. W. (1983), "The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields", *American sociological review*, p. 150.
- 45) Scott, W. R. (1995), *op. cit.*, p. 94.
- 46) Scott, W. R. (1995), *op. cit.*, pp. 4-5.
- 47) Scapens, R. W. (1994), "Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice", *Management accounting research*, Vol. 5, No. 3-4, p. 307.
- 48) Scott, W. R. (1995), *op. cit.*, pp. 4-5.
- 49) Scott, W. R. (1995), *op. cit.*, pp. 4-5.
- 50) Hodgson, G. M. (1998), "The approach of institutional economics", *Journal of economic literature*, Vol. 36, No. 1, p. 166
- 51) Scapens, R. W. (1994), *op. cit.*, p. 316.
- 52) Hodgson, G. M. (1998), *op. cit.*, p. 180.
- 53) Burns, J. and Scapens, R. W. (2000), "Conceptualizing management accounting change: an institutional framework", *Management accounting research*, Vol. 11, No. 1, p. 6.

- 54) Dillard, J. F., Rigsby, J. T. and Goodman, C. (2004), "The making and remaking of organization context", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 17, No. 4, p. 511.
- 55) Scapens, R. W. (2006), "Understanding management accounting practices: A personal journey", *The British Accounting Review*, Vol. 38, No. 1, p. 15.
- 56) Burns, J. and Scapens, R. W. (2000), *op. cit.*, p. 21.
- 57) Scott, W. R. (1995), *op. cit.*, pp. 73-76.
- 58) Deegan, C. and Unerman, J. (2006), *op. cit.*, pp. 295-296.
- 59) Dillard, J. F., Rigsby, J. T. and Goodman, C. (2004), *op. cit.*, p. 506.
- 60) Colignon, R. and Covalleski, M. (1991), "A Weberian framework in the study of accounting", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 16, No. 2, p. 154.
- 61) Dillard, J. F., Rigsby, J. T. and Goodman, C. (2004), *op. cit.*, p. 533.
- 62) Giddens, A. (1993). *New rules of sociological method: A positive critique of interpretative sociologies Sccond Edition*, Stanford University Press. 松尾精文・藤井達也・小幡正敏訳『社会学の新しい方法規準〔第二版〕—理解社会学の共感的批判—』而立書房, 2000年, 213頁, 268頁。
- 63) Barley, S. R. and Tolbert, P. S. (1997), "Institutionalization and structuration: Studying the links between action and institution". *Organization studies*, Vol. 18, No. 1, pp. 93.
- 64) Dillard, J. F., Rigsby, J. T. and Goodman, C. (2004), *op. cit.*, p. 507.
- 65) Wickramasinghe, D. and Alawattage, C. (2007), *op. cit.* pp. 434-435.

参 考 文 献

- An, Y., Davey, H. and Eggleton, I. R. (2011), "Towards a comprehensive theoretical framework for voluntary IC disclosure", *Journal of Intellectual Capital*, Vol. 12, No. 4, pp. 571-585, 2011.
- Barley, S. R. and Tolbert, P. S. (1997), "Institutionalization and structuration: Studying the links between action and institution". *Organization studies*, Vol. 18, No. 1, pp. 93-117, 1997.
- Burns, J. and Scapens, R. W. (2000), "Conceptualizing management accounting change: an institutional framework", *Management accounting research*, Vol. 11, No. 1, pp. 3-25, 2010.
- Colignon, R. and Covalleski, M. (1991), "A Weberian framework in the study of accounting. Accounting", *Organizations and Society*, Vol. 16, No. 2, pp. 141-157, 1995.
- Deegan, C. and Unerman, J. (2006), *Financial accounting theory. European edition*, McGraw-Hill.
- Dillard, J. F., Rigsby, J. T. and Goodman, C. (2004), "The making and remaking of organization context", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 17, No. 4, pp. 506-542, 2004
- DiMaggio, P. J. and Powell, W. W. (1983), "The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields", *American sociological review*, pp. 147-160, 1983.
- Dumay, J., Bernardi, C., Guthrie, J. and Demartini, P. (2016), "Integrated reporting: A structured literature review", *In Accounting Forum*, Vol. 40, No. 3, pp. 166-185, 2016.
- Giddens, A. (1993), *New rules of sociological method: A positive critique of interpretative sociologies Sccond Edition*, Stanford University Press. 松尾精文・藤井達也・小幡正敏訳『社会学の新しい方法規準〔第二版〕—理解社会学の共感的批判—』而立書房, 2000年。
- Gray, R., Owen, D. and Adams, C. (1996), *Accounting & accountability: changes and challenges in*

- corporate social and environmental reporting*, Prentice Hall. 山下達人監訳『会計とアカウントビリティ ―企業社会環境報告の変化と挑戦―』白桃書房, 2003年。
- Hodgson, G. M. (1998), "The approach of institutional economics", *Journal of economic literature*, Vol. 36, No. 1, pp. 166-192, 1998.
- IIRC (2021) Integrated Reporting Framework
<https://integratedreporting.org/resource/international-ir-framework/> / Accessed 31th Jan 2021.
- Jensen, M. C. and Meckling, W. H. (1976), "Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure", *Journal of financial economics*, Vol. 3, No. 4, pp. 305-360, 1976.
- Johnson, H. T., & Kaplan, R. S. (1991), *Relevance lost: the rise and fall of management accounting*. Harvard Business Press. 鳥居宏史訳『レレバンス・ロストー管理会計の盛衰―』白桃書房, 1992年。
- Katsikas, E., Rossi, F. M. and Orelli, R. L. (2017), *Towards integrated reporting: Accounting change in the public sector*, Springer. 石原俊彦訳『公共部門の統合報告と管理会計の変容―旧制度派経済学と新制度派社会学―』関西学院大学出版会, 2021年。
- Lindblom, C. K. (1994), "The implications of organizational legitimacy for corporate social performance and disclosure", *Critical Perspectives on Accounting Conference, New York*, in: Gray, R., Bebbington, J. and Gray, S. (eds.) *Social and environmental accounting Volume 1: Laying foundations*, Sage library in accounting and finance, pp. 51-63.
- Menicucci, E. and Paolucci, G. (2018), "Forward-looking information in integrated reporting: A theoretical framework", *African Journal of Business Management*, Vol. 12, No. 18, pp. 555-567, 2018.
- Meyer, J. W. and Scott, W. R. (1992), *Organizational environments: Ritual and rationality*, SAGE Publications, Incorporated.
- Scapens, R. W. (2006), "Understanding management accounting practices: A personal journey", *The British Accounting Review*, Vol. 38, No. 1, pp. 1-30, 2006..
- Scott, S. M. (1995), *Institutions and organizations: Foundations for Organizational Science*, Sage publications. 河野昭三・板橋慶明訳『制度と組織』税務経理協会, 1998年。
- Scapens, R. W. (1994), "Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice", *Management accounting research*, Vol. 5, No. 3-4, pp. 301-321, 1994.
- Wickramasinghe, D. and Alawattage, C. (2007), *Management accounting change: approaches and perspectives*, Routledge.
- World Bank Group. (2016), Integrated Thinking and Reporting
<https://integratedreporting.org/resource/focusing-on-value-creation-in-the-public-sector/> / Accessed 31th Jan 2021.
- 越智信仁『持続可能性とイノベーションの統合報告：非財務情報開示のダイナミクスと信頼性』日本評論社, 2015年。
- 古賀智敏「非財務情報開示の理論的枠組み：シグナリング理論と正当性理論の相互関係とその適用」『会計』第182巻第1号, 2012年7月, 1-14頁。

古賀智敏「統合報告研究の課題・方法の評価と今後の研究アジェンダ」『會計』第188巻第5号，
2015年11月，515-529頁。

関谷昇『近代社会契約説の原理—ホッブス，ロック，ルソー像の統一的再構成』東京大学出版会，
2003年。